ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **JUDr. Jan Vanke**, správce konkursní podstaty úpadce Stavební podnik Teplice, akciová společnost v likvidaci, se sídlem K vápence 448, Teplice, zastoupeného Mgr. Ivou Dvořákovou, advokátkou se sídlem Baarova 1594/16, Teplice, proti žalovanému: **Finanční úřad v Teplicích**, se sídlem Dlouhá 42, Teplice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2006, č. j. 177308/06/210913/5526, ve věci převedení přeplatku na dani, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 3. 2007, č. j. 15 Ca 284/2006 - 18,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2400 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně Mgr. Ivy Dvořákové, advokátky se sídlem Baarova 1594/16, Teplice.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 30. 11. 2006, č. j. 177308/06/210913/5526, jímž nebylo vyhověno reklamaci žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti rozhodnutí ze dne 16. 10. 2006, č. j. 156657/06/210913/5526, kterým byl z úřední povinnosti převeden přeplatek účastníka řízení na dani z přidané hodnoty vykázaný ke dni 16. 10. 2006 na úhradu nedoplatku jiné daně.

Krajský soud přitom vycházel z judikatury Ústavního soudu (například nálezy ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/02, ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04), jakož i z rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, a ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004 - 50. Krajský soud vyslovil souhlasný názor se shora citovanou judikaturou, podle které ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o konkursu a vyrovnání“ nebo jen „ZKV“), je ve vztahu k ust. § 64 odst. 2, větě první a druhé, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o správě daní a poplatků“), speciálním. Není proto přípustné započtení přeplatku na nedoplatek u jiné daně v případě, kdy je na daňového dlužníka prohlášen konkurs.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel připomíná, že postupoval v souladu s ust. § 105 odst. 1, větou poslední, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“), a ust. § 59 zákona o správě daní a poplatků a nadměrný odpočet tak převedl na nejstarší nedoplatek na jiné dani, konkrétně dani silniční. Stěžovatel je přesvědčen, že kdokoliv jiný nemůže do doby, než bude případně vyslovena neústavnost předmětného ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, postupovat jinak, než jak mu to v souladu se zásadou zákonnosti ukládá obecně závazný právní předpis. Ve smyslu ust. § 78 odst. 1, věta první, s. ř. s. zde totiž ke zrušení chybí základní předpoklad pro vyslovení nezákonnosti rozhodnutí, a to postup v rozporu se zákonem, když se neústavním jeví již platný předpis samotný. Vzhledem ke skutečnosti, že však ani správnímu soudu ani správnímu orgánu nepřísluší vyslovovat neústavnost jakýchkoliv právních předpisů, byl postup stěžovatele dle jeho názoru v souladu s platnou normou i celým právním řádem. Krajský soud však ve svém rozhodnutí překročil mu vymezené ústavní kompetence způsobem, jaký je uveden výše, a vydal podle stěžovatele nesprávné rozhodnutí ve věci samé. Proto navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ze dne 18. 4. 2007 účastník řízení uvedl, že nesouhlasí s důvody podané kasační stížnosti a tvrzení stěžovatele považuje za zavádějící. Podle názoru účastníka řízení Ústavní soud nikdy nevyslovil, že stěžovatelem aplikovaná ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o dani z přidané hodnoty jsou neústavní. Z nálezů Ústavního soudu vyplývá pouze povinnost stěžovatele respektovat ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, které v pozici speciální má přednost před úpravou obecnou obsaženou v ust. § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel si tak nesprávně vykládá ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a v něm obsaženou zásadu zákonnosti. S ohledem na shora uvedené navrhl účastník řízení

vydání rozsudku, kterým bude kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná a účastníkovi řízení přiznány náklady řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předestřeným právním sporem v projednávané věci je otázka zákonnosti postupu správce daně při převedení přeplatku na dani vzniklého po prohlášení konkursu na úhradu daňových nedoplatků úpadce vzniklých před prohlášením konkursu, tedy otázka přípustnosti započtení na majetek patřící do podstaty.

V projednávané věci bylo aplikováno ust. § 105 zákona o dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. rozhodl usnesením ze dne 16. 7. 2007, č. j. 9 Afs 100/2007 - 43, o přerušení řízení specifikovaného v záhlaví, neboť zjistil, že probíhá jiné řízení před Ústavním soudem, jehož výsledek nepochybně ovlivní rozhodnutí soudu v dané věci. Vzhledem k tomu, že plénum Ústavního soudu v předmětném řízení již rozhodlo, a sice ústavním nálezem ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06, odpadla překážka, pro kterou bylo řízení přerušeno, a proto bylo v souladu s ust. § 48 odst. 4 s. ř. s. usnesením ze dne 9. 1. 2009, č. j. 9 Afs 100/2007 - 47, rozhodnuto o pokračování v řízení. Toto usnesení nabylo právní moci dne 13. 1. 2009.

Ústavní soud posuzoval ústavnost ust. § 105 odst. 1, věta třetí, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před 1. 1. 2008, tj. ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb. (dále též „zákon č. 235/2004 Sb." nebo „zákon o DPH"), tedy zda předmětné ustanovení je či není v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina"). O podaném návrhu rozhodl Ústavní soud shora uvedeným nálezem ze dne 9. 12. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 48/06. Právním názorem vyjádřeným v citovaném nálezu je Nejvyšší správní soud vázán i v nyní projednávané věci, skutkově i právně shodné.

Při posuzování ústavnosti shora citovaného ustanovení vycházel Ústavní soud ze své dosavadní judikatury ve věci přípustnosti započtení daňových přeplatků na dani z přidané hodnoty na úhradu daňových nedoplatků v případě, že daňovým subjektem je úpadce, na jehož majetek byl prohlášen konkurs. K návrhu Nejvyššího správního soudu na zrušení ust. § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 105 odst. 1, věty třetí, zákona č. 235/2004 Sb. a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků se pak Ústavní soud předmětnou problematikou obsáhle zabýval v plenárním nálezu sp. zn. Pl. ÚS 12/06 (dostupný na http://nalus.usoud.cz). Závěry, ke kterým Ústavní soud dospěl ve výše citovaných nálezech, lze vztáhnout i na posuzovanou věc.

Ústavní soud zde předně konstatoval, že z čl. 11 Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka v daňových věcech reprezentovaného správcem daně, která by v případech vyhlášených konkursů vedla k jeho zvýhodnění a přiznávala mu privilegované postavení vůči ostatním konkursním věřitelům v souvislosti se započtením daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku.

Otázkou možnosti započtení soukromoprávní a veřejnoprávní pohledávky, tj. zda ust. § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání může jako ustanovení předpisu soukromoprávního zakotvit nepřípustnost takového započtení vedle soukromoprávních pohledávek i u pohledávek veřejnoprávních, se Ústavní soud podrobně zabýval ve shora zmíněném nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 (Sbírka rozhodnutí, svazek 38, nález č. 145, str. 135), na který odkazuje i krajský soud. Dle tohoto nálezu nelze z dosavadní judikatury Ústavního soudu vyvodit zobecnění ohledně vyloučení možnosti vzájemného započtení soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Posouzení přípustnosti takovéhoto započtení odvisí od konkrétní pozitivněprávní úpravy, přičemž lze v této souvislosti odkázat na právní názor obsažený v nálezu Nejvyššího správního soudu ČSR ze dne 14. října 1932, č. 15.605 (Boh. A 10072/32), dle něhož „*k tomu, aby právního institutu kompensace, zavedeného v právu soukromém, mohlo být použito též v oboru práva veřejného, je zapotřebí zvláštního právního předpisu*“. V otázce, zda za takovýto zvláštní právní předpis obsahující nepřípustnost vzájemné kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, lze považovat i ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, vyšel Ústavní soud z konstatování, že v případě konfliktu dvou úprav jednoduchého práva stejného stupně právní síly, jež nejsou ve vztahu inkluse, nýbrž překrývání, je určení toho, která je úpravou obecnou a která speciální, dáno předmětem řízení (jenž je vymezen procesním návrhem). Obecnou je tedy právní úprava, jež z pohledu práva jednoduchého prima facie návrhem vymezený předmět řízení reguluje.

V uvedeném nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04, stejně jako v plenárním nálezu sp. zn. Pl. ÚS 12/06, Ústavní soud, vycházeje ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl k závěru, dle něhož ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto ust. § 14 odst. 1 písm. i) ZKV v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou obsaženou v ust. § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, přičemž ústavně konformním výkladem uvedených ustanovení dochází k naplnění účelu a cílů zákona o konkursu a vyrovnání.

Ústavní soud, s přihlédnutím ke své dosavadní judikatuře, při posuzování obsahu napadeného ust. § 105 zákona č. 235/2004 Sb. z hlediska jeho souladu s

ústavním pořádkem České republiky [čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy] v odůvodnění nálezu sp. zn. Pl. ÚS 48/06 mimo jiné konstatoval:

„24. (...) Nyní posuzovaný návrh se vztahuje k právní úpravě daně z přidané hodnoty stanovené navazujícím zákonem č. 235/2004 Sb. účinným od 1. 5. 2004. Předmětná pozdější právní úprava v ustanovení § 105 odst. 1, větě třetí, zákona o dani z přidané hodnoty oproti předchozí právní úpravě výslovně stanovila, že „prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkursu se plátci vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu". Zákonodárce tak pro období od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2007 (tj. do novely provedené zákonem č. 296/2007 Sb.) upravil započtení daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku kogentní normou neponechávající správci daně jiný možný postup secundum et intra legem, než ukládá napadené ustanovení, tj. stanovil povinnost správci daně vrátit po prohlášení konkursu plátci vyměřený nadměrný odpočet, jen pokud tento nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkursu.

25. Napadené ustanovení bylo zákonodárcem s účinností od 1. 1. 2008 zrušeno v souvislosti s přijetím zákona č. 296/2007 Sb., jímž byly vedle zákona o DPH novelizovány rovněž insolvenční zákon, zákon o správě daní a poplatků a některé další zákony. V důvodové zprávě k vládnímu návrhu zákona č. 296/2007 Sb. se k novelizaci zákona o DPH uvádí, že navazuje na změny promítnuté v textu návrhu novely zákona o správě daní a poplatků, přičemž tyto změny důvodová zpráva charakterizuje potřebou definovat daňové nedoplatky pro účely insolvenčního řízení. Zrušení napadeného ustanovení zákona o DPH zákonem č. 296/2007 Sb. je explicitním vyjádřením úmyslu zákonodárce s účinností pro futuro. V souvislosti s tímto zrušením napadeného ustanovení, k němuž došlo až po podání posuzovaného návrhu Ústavnímu soudu, změnil Městský soud v Praze svůj původní návrh a navrhl vyslovení protiústavnosti předmětného - nyní již derogovaného - ustanovení.

26. Podstatou návrhu je tvrzení navrhovatele, že s ohledem na jeho vázanost zákonem, a tedy i napadeným ustanovením, nemůže za období platnosti a působnosti předmětného ustanovení ochránit vlastnická práva konkursních věřitelů s ohledem na zvýhodněné postavení státu jako jednoho z konkursních věřitelů, a napadené ustanovení proto shledává v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny.

27. V souvislosti s navrhovatelem tvrzenou neústavností napadeného ustanovení je třeba se předmětným ustanovením zabývat v jeho vzájemném vztahu k ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV, tak, jak to vyplývá i z navrhovatelova přesvědčení, že neústavnost napadeného ustanovení spočívá v jeho aplikaci na jím souzený případ úpadce podléhající režimu zákona o konkursu a vyrovnání. Ústavní soud při posuzování vzájemného vztahu výše uvedených právních ustanovení vychází především z ústavně zakotvených základních práv tak, jak to odpovídá požadavku úcty k právům a svobodám člověka a občana, jakožto základu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy).

Primát jednotlivce před státem (čl. 1 Listiny) je třeba respektovat i při střetu základních práv s obecným zájmem státu.

28. Vlastnické právo jako právo základní, jehož ochrana je napadeným ustanovením dotčena, je chráněno čl. 11 Listiny. Podle věty prvé a druhé prvního odstavce uvedeného článku Listiny má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedeného ustanovení Listiny nelze žádnou interpretací dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. V posuzované věci však aplikací napadeného ustanovení nutně k takovému neodůvodněnému zvýhodnění státu dochází a předmětné ustanovení tak de facto státu reprezentovanému v daňových věcech správcem daně přiznávalo privilegované postavení oproti ostatním konkursním věřitelům. Naproti tomu derogace napadeného ustanovení, ke které přistoupil zákonodárce zákonem č. 296/2007 Sb., stát nijak neznevýhodnila, neboť za předpokladu řádného uplatnění jeho pohledávek podle ustanovení § 20 ZKV u něj nedochází k žádné výraznější újmě, resp. újmě nikoliv větší než u ostatních konkursních věřitelů. Ústavní soud se v tomto závěru shoduje se svými již dříve učiněnými závěry ve shora citovaných nálezech, na jejichž argumentaci pro stručnost odkazuje.

29. Ústavní soud neshledává důvod se odchylovat od svých závěrů přijatých v uvedených nálezech, ani pokud jde o stěžovatelem namítané přesvědčení, že otázka vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty může být posuzována a rozhodována jen z hledisek a podle právních předpisů veřejnoprávních. Ve zmíněném nálezu sp. zn. III. ÚS 648/04 Ústavní soud dospěl k závěru, dle něhož ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem ve vztahu k ustanovením zákona o správě daní a poplatků zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek, a jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou ve zmíněných ustanoveních zákona o správě daní a poplatků (viz již dříve provedená rekapitulace dosavadní judikatury). Uvedenou argumentací lze dospět k obdobnému závěru i v nyní posuzované věci, pokud jde o vztah ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV a napadeného ustanovení § 105 odst. 1, věty třetí, zákona o DPH.

30. Ústavní soud ve své ustálené judikatuře opakovaně zdůrazňuje přednost ústavně konformní interpretace právního předpisu nebo jeho jednotlivého ustanovení před jeho zrušením. V posuzovaném návrhu napadené ustanovení § 105 odst. 1, věta třetí, zákona o DPH představuje kogentní úpravu, kterou nelze překlenout ústavně konformní interpretací, neboť její kategorický charakter neumožňuje adresátu (správci daně) se od této úpravy odchýlit, aniž by nejednal contra legem.

31. Vycházeje z výše uvedených argumentů dospěl Ústavní soud v posuzované věci k závěru, že ustanovení § 105 odst. 1, věty třetí, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., neumožňovalo obecným soudům dostát svým povinnostem při ochraně základních práv

a svobod konkursních věřitelů při přezkoumání rozhodnutí správce daně o započtení daňového přeplatku na úhradu daňového nedoplatku ve správním soudnictví, což představuje nerespektování principů zakotvených v čl. 11 odst. 1 Listiny. Ústavní soud proto návrhu navrhovatele podle čl. 95 odst. 2 Ústavy vyhověl, s tím, že s ohledem na čl. 89 odst. 2 Ústavy jsou důsledky shledané protiústavnosti orgány veřejné moci povinny promítnout do své rozhodovací praxe, tedy při řešení konkrétních případů citované ustanovení neaplikovat.“

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nemohl dospět k jinému závěru, než že stěžovatel postupoval podle ustanovení zákona, které Ústavní soud shledal protiústavním, tudíž jeho rozhodnutí nemůže obstát.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu spisu vyplývá, že zástupkyně účastníka řízení, Mgr. Iva Dvořáková, podala v projednávané věci vyjádření ke kasační stížnosti, soud proto přiznal účastníkovi řízení na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2400 Kč, která se skládá z částky 1 x 2100 Kč za jeden úkon právní služby – písemné podání soudu týkající se věci samé, a 1 x 300 Kč na úhradu hotových výdajů, v souladu s ust. § 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit účastníkovi řízení do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně Mgr. Ivy Dvořákové, advokátky se sídlem Baarova 1594/16, Teplice.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku n e j s o u opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. února 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu